

**Anna Reiwer-Kaliszewska**

Wyższa Szkoła Administracji i Biznesu  
im. Eugeniusza Kwiatkowskiego w Gdyni  
areiwer@yahoo.co.uk  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6724-8137>

Received: 22.12.2018

Accepted: 29.04.2019

**Tomasz Nowak**

Urząd Celno-Skarbowym w Opolu  
tomasz.nowak3@mf.gov.pl  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6022-9139>

## **Kontrola celno-skarbowa podmiotów działających na rynku paliw w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatku od towarów i usług**

Customs and Tax Control of Entities Operating on the Fuel Market in the Scope of Excise Duty and Fuel Charge as well as Tax on Goods and Services

**Abstract:** The article discusses the issues of fuel market control in the field of excise duty and fuel tax as well as VAT before the establishment of the National Fiscal Administration and changes to the structure of the fiscal authority and their impact on the efficiency of collection of these levies. The merger of the tax system with the parallel introduction of legislative changes limited the activity of the grey economy on the fuel market and resulted in the increase in inflow to the state budget from the fuel industry in 2017. This was not only due to the excise and fuel charge, but mainly to VAT. The emergence of these positive, related phenomena was possible due to a uniform approach to both excise duty and fuel charge as well as VAT. Criminal proceedings often consisted of paying excise duties and customs duties, but not paying VAT. Among others, this was possible due to the inconsistent control system of the fuel market, where excise duty and fuel charge control were exercised by customs authorities and VAT by the tax and fiscal control authorities. The legislative changes that entered into force on 1 March 2017 have eliminated this incoherence.

The merger of tax and control procedures for entities from the fuel industry in one organization, which could be the head of the customs and tax office, should result in an increase in tax revenues to the state budget.

**Keywords:** excise tax, fuel tax, VAT, National Tax Administration, customs and tax control

**Słowa kluczowe:** akcyza, opłata paliwowa, podatek VAT, Krajowa Administracja Skarbowa, kontrola celno-skarbowa

## 1. Wprowadzenie

Z dniem 1 marca 2017 roku weszły w życie przepisy ustawy z 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>1</sup>. Dotąd administracja skarbową składała się z trzech pionów: podatkowego (urzędy i izby skarbowe), celno-akcyzowego (urzędy i izby celne) oraz kontrolnego (urzędy kontroli skarbowej), nie stanowiła zatem jednolitej całości. Takie wewnętrzne rozbitcie aparatu podległego Ministrowi Finansów, a w rezultacie konkurencyjność podejmowania działań przez poszczególne części administracji, a więc część podatkową, kontrolną oraz celno-akcyzową, jak również rozproszenie i powielanie zadań związanych z poborem należności podatkowych i celnych, wpływało negatywnie na skuteczność działań podejmowanych przez administrację państwową<sup>2</sup>.

W wyniku przeprowadzonej reformy skonsolidowano administrację skarbową, powołując Krajową Administrację Skarbową w miejsce dotychczas funkcjonujących administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej. Do głównych celów zmian zaliczono zdecydowane ograniczenie skali oszustw podatkowych, zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie, obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych oraz rozwój profesjonalnej kadry<sup>3</sup>. Konieczność usprawnienia funkcjonowania administracji skarbowej sugerował Międzynarodowy Fundusz Walutowy w 2015 roku, określając dotychczasowy stan sprawności działania jako nieefektywny i nienowoczesny<sup>4</sup>. Dodatkowo podkreślono, że strukturę administracji skarbowej należy dostosować do zmieniających się realiów rynkowych. Globalizacja gospodarki światowej oraz członkostwo Polski w Unii Europejskiej wymagają wzajemnej pomocy w zwalczaniu omijania przepisów podatkowych i celnych, a także umożliwiania przeprowadzania wspólnych, jednoczesnych kontroli (w tym w obecności urzędników administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej jednego państwa członkowskiego na terytorium drugiego). Konieczna miała być również współpraca administracyjna w zakresie podatków i ceł, polegająca zwłaszcza na przekazywaniu informacji, konieczności posiadania elektronicznych baz danych oraz kontroli prawidłowości obrotu towarowego.

---

1 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.), Artykuł 1.

2 A. Nadolska, *Administracja skarbowa*, (w:) A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018, s. 226-227.

3 Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 826, <http://www.sejm.pl> (data dostępu: 16.10.2018 r.).

4 E. Ruśkowski, *Reforma krajowej administracji skarbowej – szanse i zagrożenia*, (w:) J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2017.

W wyniku regulacji przyjętych w ustawie o KAS zniesiono instytucję Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz naczelników urzędów celnych. W art. 1 ustawy o KAS wskazano, iż podstawowym celem Krajowej Administracji Skarbowej, jako wyspecjalizowanej administracji rządowej, jest wykonywanie zadań z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrona interesów Skarbu Państwa oraz obszaru celnego Unii Europejskiej. KAS ma także zapewniać obsługę i wsparcie podatnikowi, płatnikowi i przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych. W ramach Krajowej Administracji Skarbowej, obok korpusu służby cywilnej, wyodrębniono również Służbę Celno-Skarbową, będącą formacją jednolitą i umundurowaną, którą tworzą funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej.

Celem artykułu jest analiza funkcjonowania obowiązujących od 1 marca 2017 r. regulacji pod kątem wymiaru i poboru przez nowe organy podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, czyli danin publicznych pobieranych od podmiotów działających na rynku paliw. Pokusić się również warto o ocenę skutków nowych regulacji w sferze finansów publicznych w wyjątkowo mocno zagrożonej działalnością szarej, czy wręcz czarnej, strefy, a przez to ryzykiem znaczących uszczupień dochodów budżetowych. Chodzi bowiem o sferę działalności gospodarczej, będącej jednym z podstawowych źródeł wpływów do budżetu państwa. W 2017 roku wolumen sprzedaży detalicznej paliw wyniósł 26 mld litrów (w tym benzyny silnikowe, olej napędowy i autogaz), a sprzedaż detaliczna paliw silnikowych wyniosła 95 mld złotych (w tym około 50 mld złotych należności podatkowych VAT, akcyzy oraz opłaty paliwowej)<sup>5</sup>.

## 2. Definicja i zakres kontroli celno-skarbowej

W ustawie o KAS nie zawarto legalnej definicji kontroli celno-skarbowej. Jedyne artykuł 54 ustawy o KAS poprzez enumeratywne wskazanie kontrolowanych obszarów wyznacza jej, dość szeroki, zakres. Konieczne okazuje się przy tym odwołanie do innych ustaw, ponieważ ustawodawca korzysta z pojęć ustawowych zdefiniowanych na ich gruncie.

Zgodnie bowiem z art. 54 ustawy o KAS kontroli celno-skarbowej podlega przestrzeganie przepisów:

- prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej (o zakresie pojęcia prawo podatkowe w rozumieniu przywołanego przepisu poniżej);
- prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami

5 Przemysł i handel naftowy Raport roczny 2017, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, Warszawa 2018, <http://www.popihn.pl/raporty2.php> (data dostępu: 16.10.2018).

- trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem;
  - w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych;
  - prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantowerowej;
  - o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terrorystów.

Kontrola przestrzegania przepisów o akcyzie i opłacie paliwowej ujęta została w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, dotyczącym kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Chodzi więc nie tylko o same podatki, lecz także opłaty i niepodatkowe należności budżetowe<sup>6</sup>. Z kolei kontrola przestrzegania przepisów związanych z obrotem towarowym z krajami trzecimi uregulowana została w art. 54 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Wskazanie w dwóch pierwszych punktach obszarów kontroli celno-skarbowej realizowanej dotychczas przez Służbę Celną i organy kontroli skarbowej wskazuje na znaczenie tych obszarów dla bezpieczeństwa finansowego państwa. To zresztą dość oczywiste, skoro dochody podatkowe stanowią blisko 94% dochodów budżetu państwa<sup>7</sup>. Rola należności celnych, choć inna, także pozostaje istotna. Znaczenie funkcji ochronnych, gwarantujących sprawne funkcjonowanie rynku wewnętrznego Unii i zabezpieczających go przed niekontrolowaną ingerencją zewnętrzną, zdaje się bowiem być ważniejsze od funkcji czysto fiskalnej<sup>8</sup>.

Dziwić zatem może, że stosunkowo długo trwał stan swoistego ustawowego rozproszenia regulacji dotyczących kontroli obszarów newralgicznych z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa. Dążenie do skupienia ustawowych zapisów w jednym akcie prawnym oraz unifikację organów uprawnionych do wykonywania kontroli należy ocenić pozytywnie. Ułatwia to bowiem stosowanie przepisów

---

6 B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017, s. 33.

7 Zob. ustawa budżetowa na rok 2018 z 11 stycznia 2018 r., załącznik nr 1- Dochody budżetu państwa (Dz.U. poz. 291). Podobnie w roku 2017. Zob. ustawa budżetowa na rok 2017 z 16 grudnia 2016 r., załącznik nr 1-Dochody budżetu państwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 108 ze zm.).

8 O roli fiskalnej cła w UE zob. A. Drwiłło, Fiskalizm a polityka celna, (w:) E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (red.), Polityka celna. Ekonomia. Prawo. Praktyka, Szczecin 2014. Także E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Dochody budżetu państwa pobierane przez Służbę Celną.

zarówno przez kontrolujących, jak i kontrolowanych, przyczyniając się od większej skuteczności kontroli przy jednoczesnym ograniczeniu ich liczby<sup>9</sup>.

Niemniej zauważyć należy, że w obecnym stanie prawnym w przypadku podatków, z wyjątkiem podatków w imporcie i eksporcie, podatnik może podlegać kontroli celno-skarbowej wykonywanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego na podstawie przepisów ustawy o KAS oraz kontroli podatkowej realizowanej przez naczelnika urzędu skarbowego na podstawie przepisów Działu VI „Kontrola podatkowa” Ordynacji podatkowej. Przepisy żadnej z ustaw nie regulują przy tym kwestii ograniczenia zakresów kontroli celno-skarbowej oraz podatkowej. Nie czyni też tego ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646 ze zm.). Artykuł 58 tej ustawy wprowadza jedynie regułę nieprzeprowadzania kontroli w przypadku, gdy ma ona dotyczyć przedmiotu objętego uprzednio zakończoną kontrolą przeprowadzoną przez ten sam organ (zasada ta doznaje przy tym ustawowych ograniczeń).

Oczywiście naczelnicy urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych, działając w ramach jednolitej Krajowej Administracji Skarbowej, mogą dokonywać uzgodnień co do zakresu podejmowanych działań, niemniej przedmiotem kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej może być ten sam zakres działalności podatnika. Najpewniej taki był też zamiar ustawodawcy, który w ten sposób zapewnił pewien poziom elastyczności co do podejmowanych działań kontrolnych. Przyjęcie zasady, że w jednym województwie działa tylko jeden naczelnik urzędu celno-skarbowego wskazywałoby przy tym, że, co do zasady, „duże” kontrole wykonywać będzie naczelnik urzędu celno-skarbowego, obejmujący swoją właściwością miejscową obszar całego kraju, zaś „mniejsze” naczelnik urzędu skarbowego na obszarze swojej właściwości.

Dodać też należy, że w przypadku wydania przez jeden z organów decyzji wymiarowej mającej przymiot ostateczności, będzie ona elementem porządku prawnego w obejmowanym przezeń zakresie. Ewentualne kolejne rozstrzygnięcie w tej samej sprawie byłoby obciążone wadą nieważności. Jeśli z kolei któraś z wymienionych kontroli zakończy się stwierdzeniem braku nieprawidłowości, możliwe jest przeprowadzenie, odpowiednio, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Brak jest bowiem formalnie regulacji uniemożliwiającej wszczęcie kontroli przez inny organ.

W piśmiennictwie podnosi się też, że reforma administracji podatkowej trójdzielność struktur i procedur w rzeczywistości zastąpiła dwuczłonowością (element podatkowy i element celno-skarbowy), nie likwidując przy tym większości mankamentów dotychczasowych organów kontroli skarbowej, np. stopnia dowolności

9 Postulat zwiększenia skuteczności kontroli oraz jednoczesnego ograniczenia ich ilości znalazł się również w uzasadnieniu ustawy elementów uzasadniających wprowadzane zmiany. Zob. projekt ustawy o KAS: <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826> (data dostępu: 9.10.2018 r.).

w podejmowaniu kontroli celno-skarbowej. Za kontrowersyjne zostało też uznane przyjęcie konstrukcji składania odwołania do organu wydającego pierwotne rozstrzygnięcie<sup>10</sup>. Ponadto, ze względu na niestosowanie przepisów rozdziału 5 ustawy Prawo przedsiębiorców (Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej) do kontroli celno-skarbowej możliwe jest nawet kilkukrotne prowadzenie kontroli celno-skarbowej u podatnika w tym samym przedmiocie<sup>11</sup>. W praktyce organ kontroli celno-skarbowej ponawia kontrolę w przypadku ujawnienia dowodów wcześniej mu nieznanymi, a mogących mieć wpływ na jej końcowy wynik. Pozytywnym aspektem wprowadzenia reformy KAS jest natomiast uproszczenie struktur i usprawnienie ich działania, utworzenie Krajowej Informacji Skarbowej (ujednoczenie wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych), a także utworzenie kuźni kadr w postaci Krajowej Szkoły Skarbowej<sup>12</sup>.

### **3. Kontrole w zakresie podatku akcyzowego, opłaty paliwowej oraz podatku VAT**

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym<sup>13</sup> oraz ustawy o autostradach płatnych i Krajowym Funduszu Drogowym<sup>14</sup>, w przypadku dokonania czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą paliwa silnikowe oraz gaz podlegają również opłacie paliwowej. Katalog paliw silnikowych określa szczegółowo art. 37h ust. 4 u.a.p. Są nimi:

- benzyny silnikowe o kodach: CN 2710 11 45 lub CN 2710 11 49 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach;
- oleje napędowe o kodzie CN 2710 19 41 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach;
- biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN;

---

10 E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe, Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018, s. 143.

11 Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, art. 94 (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947), Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646 ze zm.), art. 65 pkt 2.

12 E. Ruśkowski, *Finanse...*, *op. cit.*, s. 142.

13 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.), dalej u.p.a.

14 Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych i krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1057 ze zm.), dalej u.a.p.



- gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe oraz gazowe węglowodory alifatyczne skroplone i w stanie gazowym, przeznaczone do napędu silników spalinowych, o kodach: CN 2711 i CN 2901;
- wyroby inne niż wyżej określone, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN.

Chodzi zatem o produkty będące „tradycyjnie” przedmiotem działalności przestępczej obliczonej na uzyskanie nielegalnego zysku kosztem Skarbu Państwa.

Jak się wydaje, stosunkowo przejrzysty i skuteczny pozostawał przed dniem 1 marca 2017 r., i pozostaje nadal, system kontroli celnej związanej z wprowadzaniem paliw na obszar celny UE. Sprawowana graniczna kontrola celna, wspomagana też kontrolą wykonywaną przez Straż Graniczną<sup>15</sup>, co do zasady, eliminowała i nadal eliminuje ryzyko nielegalnego wprowadzania paliw na obszar celny Unii Europejskiej.

Nieefektywnie funkcjonował natomiast system kontroli paliw podlegających opodatkowaniu akcyzą i opłatą paliwową, zwłaszcza w przypadku ich wewnątrzspółnotowego przemieszczania. Pozornie system – zwłaszcza z punktu widzenia organów celnych (działających w tym przypadku jako organy podatkowe) – pozostawał stosunkowo szczelny. Często działalność przestępcza polegała bowiem na wyłudzeniu podatku od towarów i usług przy jednoczesnym uiszczeniu akcyzy i opłaty paliwowej. Grupy przestępcze wprowadzały do obrotu paliwa, poprzez łańcuch firm (tzw. karuzela podatkowa) w taki sposób, że uiszczane były podatek akcyzowy oraz opłata paliwowa, co było m.in. warunkiem legalnego wprowadzenia towaru ze składu podatkowego, natomiast nawet jeśli złożona została deklaracja podatkowa w podatku VAT, nie był on uiszczany na konto urzędu skarbowego. Podmiot zobowiązany do jego uiszczenia okazywał się bowiem podmiotem fikcyjnym (tzw. znikającym podatnikiem). Łatwo przy tym dostrzec, że pobór i wymiar akcyzy oraz opłaty paliwowej pozostawał we właściwości organów celnych, zaś pobór i wymiar podatku VAT – naczelników urzędów skarbowych. Organy te działały formalnie samodzielnie bez systemowej koordynacji swoich działań. Uiszczenie akcyzy i opłaty paliwowej powodowało, że organy Służby Celnej w zakresie swoje właściwości uznawały, iż należności zostały pobrane i towar mógł zostać wydany podmiotowi. Podatek VAT leżał bowiem we właściwości naczelnika urzędu skarbowego, który przeprowadzał ewentualną kontrolę podatkową, zaś dyrektor urzędu kontroli skarbowej – kontrolę skarbową.

15 Zgodnie z ustawą z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2365 ze zm.) do zadań tej formacji należy m.in. ochrona granicy państwowej na lądzie i morzu; rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw i wykroczeń oraz ściganie ich sprawców pozostających w związku z przekraczaniem granicy państwowej lub przemieszczaniem przez granicę państwową towarów oraz wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy.

Niewątpliwie ta systemowa luka ułatwiała dokonywanie oszustw podatkowych, w których zyskiem grup przestępczych pozostawał niezapłacony podatek VAT. Ponadto kolejne podmioty w łańcuchu dostaw dokonywały odliczenia podatku naliczonego wynikającego z fikcyjnych faktur wystawianych przez „znikającego podatnika”, który nie zapłacił podatku należnego. Oczywiście schematy działania oszustów były i są znacznie bardziej rozbudowane. Niemniej istotą oszustwa niemal zawsze było niezapłacenie należnego podatku od towarów i usług. Dodajmy, że w niektórych przypadkach przestępstw, np. polegających na wprowadzaniu do obrotu oleju smarowego zamiast oleju napędowego, dochodziło do niepłacenia także akcyzy i opłaty paliwowej.

Z pewnością scalenie kontroli, prowadzonych dotychczas odrębnie przez organy Służby Celnej, kontroli skarbowej, a także naczelników urzędów skarbowych, doprowadziło do ograniczenia nielegalnego procederu. Oficjalna konsumpcja oleju napędowego wzrosła o 15% w 2017 roku w stosunku do roku 2016 (a benzyn silnikowych o 6%)<sup>16</sup>. Wprawdzie w roku 2017 doszło do wzrostu cen ropy naftowej, który ze względu na kwotowe stawki akcyzy i opłaty paliwowej spowodował spadek udziału obciążeń o charakterze publiczno-prawnym w strukturze cen detalicznych, co zawsze zmniejsza atrakcyjność zakupu „nielegalnego” paliwa, jednak nie był to wzrost znaczący. Dowodzi tego struktura cen paliw silnikowych w latach 2016 oraz 2017, takich jak benzyna Eurosuper 95, olej napędowy oraz autogaz, w tym struktura podatku VAT, akcyzy oraz opłaty paliwowej przedstawiona w tabeli nr 1.

Tabela 1. Struktura cen detalicznych paliw silnikowych w latach 2016 i 2017 (w PLN/l)

Rodzaj paliwa	Benzyna Eurosuper 95						Olej napędowy						Autogaz					
	Cena detaliczna	Akcyza	VAT	Opłata paliwowa	Marża	Cena netto	Cena detaliczna	Akcyza	VAT	Opłata paliwowa	Marża	Cena netto	Cena detaliczna	Akcyza	VAT	Opłata paliwowa	Marża	Cena netto
Średnia rok 2016	4,34	1,54	0,81	0,13	0,13	1,73	4,12	1,17	0,77	0,29	0,08	1,81	1,80	0,38	0,34	0,09	0,18	0,82
Średnia rok 2017	4,59	1,54	0,86	0,13	0,14	1,82	4,43	1,17	0,83	0,29	0,10	2,04	2,08	0,38	0,39	0,09	0,18	1,05
Składnik jako procent ceny detalicznej 2016		35%	19%	3%	3%	40%		28%	19%	7%	2%	44%		21%	19%	5%	10%	45%
Struktura podatków cenie detalicznej 2016			57%						54%						45%			
Składnik jako procent ceny detalicznej		34%	19%	3%	3%	42%		26%	19%	7%	2%	46%		18%	19%	4%	9%	50%
Struktura podatków cenie detalicznej 2017			55%						52%						41%			

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych POPiHN, *Przemysł i handel naftowy Raport roczny 2017, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, Warszawa 2018*, <http://www.popihn.pl/raporty2.php> (data dostępu: 16.10.2018 r.).

16 Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, *Przemysł... op. cit.*



Z kolei oficjalny import paliw ciekłych w 2017 roku wzrósł o 2,2 mln m<sup>3</sup>, czyli o 24% względem 2016 roku<sup>17</sup>. Poprawy ściągalności danin publicznych nie można więc wyjaśnić bez reform o charakterze systemowym w zakresie pakietu paliwowego oraz ustawy o KAS.

Zauważyć wręcz można, że funkcjonujące przed 1 marca 2017 r. przepisy dotyczące kontroli wręcz uniemożliwiały objęcie skutecznym nadzorem podmiotów dokonujących obrotu paliwami. Ustawodawca zdawał się bowiem nie dostrzegać, że w przypadku krajowego i wewnątrzunijnego rynku paliw skuteczna kontrola powinna obejmować zarówno akcyzę i opłatę paliwowa, jak i podatek VAT. Tymczasem podatkiem akcyzowym i opłatą paliwową zajmowali się naczelnicy urzędów celnych i dyrektorzy izb celnych oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, zaś podatkiem VAT – naczelnicy urzędów skarbowych oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. Brak ścisłej koordynacji działań, odrębne systemy kontroli, rozproszenie ustawowych regulacji były bezwzględnie wykorzystywane przez grupy przestępcze. Nowo powstałe organy – dyrektor izby administracji skarbowej, a przede wszystkim naczelnik urzędu celno-skarbowego skupili rozproszone dotychczas uprawnienia, obejmując jedną kontrolą zarówno akcyzę i opłatę paliwową, jak i podatek VAT.

Istotne okazały się też przepisy tzw. „pakietu paliwowego”, zgodnie z którym należy podatek od towarów i usług ma być uiszczany na konto urzędu skarbowego w ciągu 5 dni od dnia wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa, jeśli towar był nabywany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy lub z chwilą przemieszczenia towarów na terytorium kraju, jeśli do przemieszczenia doszło poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy<sup>18</sup>. Ograniczyło to praktykę unikania opodatkowania podatkiem od towarów i usług przy wykorzystaniu mechanizmu „znikającego podatnika”.

Pomimo niewątpliwego uporządkowania systemu kontroli towarów wyrobów akcyzowych zauważyć należy, że zachowany został dualizm odnośnie właściwości miejscowej organów w stosunku do podmiotów dokonujących obrotu paliwami. W przypadku akcyzy organem właściwym w zakresie akcyzy są właściwi dyrektor izby administracji skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego wskazani w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 lutego 2017 r. w sprawie właściwości

17 *Ibidem.*

18 Tzw. pakiet paliwowy to ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 1052 ze zm.), która wprowadziła zmiany w ustawach: z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne; z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym; z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym; z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy. Zob. też J. Zubrzycki, *Pakiet paliwowy i energetyczny. Zmiany w VAT, akcyzie i prawie energetycznym*, Wrocław 2016.

urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy<sup>19</sup>. Natomiast naczelnik urzędu celno-skarbowego jest właściwy w sprawach akcyzy w przypadku importu i eksportu z wyłączeniem poboru oraz w zakresie wydania decyzji w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w wyniku kontroli celno-skarbowej<sup>20</sup>. Z kolei w sprawach podatku od towarów i usług właściwość naczelnika urzędu skarbowego ustala się, co do zasady, według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika<sup>21</sup>.

Stan ten nie wydaje się rozwiązaniem do końca trafnym w świetle dotychczasowych doświadczeń, wskazujących, że rozproszenie kompetencji pomiędzy organy skutkować może zaburzeniami w przepływie informacji pomiędzy naczelnikiem urzędu skarbowego będącym organem podatkowym i realizującym kontrolę podatkową a naczelnikiem urzędu celno-skarbowego wykonującym kontrolę celno-skarbową i to pomimo funkcjonowania wymienionych organów w ramach jednolitej Krajowej Administracji Skarbowej.

Być może z punktu widzenia interesu fiskalnego państwa w przypadku podmiotów zajmujących się paliwami słusze byłoby skupienie właściwości w zakresie akcyzy, opłaty paliwowej i podatku VAT w jednym organie. Ze względu na możliwości i uprawnienia operacyjne, jakie posiada w kontroli celno-skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego, to on mógłby być organem podatkowym właściwym dla podmiotów działających na rynku paliw. Wymagałoby to, rzecz jasna, podjęcia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego zadań już nie tylko kontrolnych, ale też obowiązków związanych z bieżącą obsługą podatnika, czego dotychczas organ ten robił. Korzyści z przyjęcia takiego rozwiązania powinny jednak przynieść dalsze zwiększenie wymiaru i poboru danin publicznych w „sferze paliwowej”.

Podobne uwagi podnieść należy wobec właściwości organów w sprawach opłaty paliwowej. Zgodnie z obecną treścią art. 37n ust. 2 pkt 2 w zw. z art. 37j ust. 1 pkt 2 u.a.p. naczelnik urzędu celno-skarbowego jest właściwy w sprawach opłaty paliwowej tylko w przypadku importu (organem odwoławczym jest dyrektor izby administracji skarbowej). W przypadkach innych niż import powinien prowadzić w pierwszej instancji naczelnik urzędu skarbowego. Zatem w przypadkach innych niż import ujawnienie w toku kontroli celno-skarbowej nieprawidłowości w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi, na których ciąży obowiązek uiszczenia zarówno akcyzy, jak i opłaty paliwowej, skutkuje prowadzeniem sprawy w zakresie akcyzy przez

19 Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21 lutego 2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy (Dz.U. poz. 371).

20 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.), art. 14 ust. 1b.

21 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), zob. art. 17 § 1, Właściwość miejscową niektórych kategorii podatników podatku od towarów i usług ustala § 9a Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 122 ze zm.).

naczelnika urzędu celno-skarbowego. W zakresie opłaty paliwowej sprawa powinna zostać przekazana do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Rozwiązanie to z pewnością zmniejsza, a przynajmniej spowalnia, wymiar i pobór opłaty paliwowej, która przecież zawsze występuje razem z akcyzą.

#### 4. Wnioski końcowe

Rozpoczęta z dniem 1 marca 2017 r. przebudowa aparatu skarbowego usprawniła system kontroli sprawowanej przed tą datą przez Służbę Celną, a także organy kontroli skarbowej. Zlikwidowana została przede wszystkim luka w systemie obrotu paliwami, bezwzględnie wykorzystywana przez zorganizowane grupy przestępcze, pozwalająca dokonywać pozornie legalnego obrotu paliwami z uiszczeniem akcyzy i opłaty paliwowej, przy jednoczesnym unikaniu płacenia podatku VAT.

Dotychczasowe doświadczenia pokazują, że dalsze zwiększenie dochodów Skarbu Państwa z danin pobieranych od podmiotów działających na rynku paliwowym przynieść mogą zmiany legislacyjne zmierzające do skupienia właściwości w zakresie akcyzy, opłaty paliwowej i – co istotne – także podatku VAT w jednym organie. Funkcję tę mógłby pełnić, ze względu na doświadczenie w zakresie kontroli i posiadane uprawnienia, naczelnik urzędu celno-skarbowego. Wymagałoby to przejścia, w przypadku podmiotów działających na „rynku paliw”, kompetencji od naczelników urzędów skarbowych, co m.in. wiązałoby się z „przesunięciem” części aparatu skarbowego do innego organu. Skupienie w jednym organie wymiaru poboru oraz kontroli w tak wrażliwej sferze, jak szeroko rozumiany „obrot paliwami”, przyczynić się może do dalszego wzrostu dochodów Skarbu Państwa i to nie kosztem wzrostu stawek podatkowych, a z powodu większej skuteczności podejmowanych przez organy działań.

#### BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017.
- Drwiłło A., Fiskalizm a polityka celna, (w:) E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (red.), Polityka celna. Ekonomia. Prawo. Praktyka, Szczecin 2014.
- Nadolska A., Administracja skarbowa, (w:) A. Drwiłło (red.), Podstawy finansów i prawa finansowego, Warszawa 2018.
- Ruśkowski E., Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania, Białystok 2018.
- Ruśkowski E., Reforma krajowej administracji skarbowej – szanse i zagrożenia, (w:) J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku, Warszawa 2017.

Ruśkowski E., Woltanowski P., Dochody budżetu państwa pobierane przez Służbę Celną, (w:) E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (red.), Polityka celna. Ekonomia. Prawo. Praktyka, Szczecin 2014.

Zubrzycki J., Pakiet paliwowy i energetyczny. Zmiany w VAT, akcyzie i prawie energetycznym, Wrocław 2016.